



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



IL PROCESSO TRIBUTARIO

Gli atti impugnabili

Prof. Avv. Francesco Tesauro

1) Cass. civ., sez. trib., 08-10-2007, n. 21045

L'elencazione degli «atti impugnabili», pur dovendosi considerare tassativa, va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (art. 24 e 53 cost.) e di buon andamento della p.a. (art. 97 cost.), che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. n. 448 del 2001; ciò comporta la facoltà di ricorrere avverso tutti gli atti che portino a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 cit.; sorge, infatti, in capo al contribuente, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 c.p.c., ad invocare una tutela giurisdizionale; la mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 citato non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dall'art. 19 (fattispecie nella quale la S.C. ha ritenuto ammissibile il ricorso avverso un «invito di pagamento» emesso per la tosap).

2) Cass. civ., sez. trib., 11-05-2012, n. 7344

Con l'emanazione dell'art. 12, 2° comma, L. n. 448/01, secondo cui «appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie», la giurisdizione tributaria è divenuta una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si controverta di uno specifico rapporto tributario o di sanzioni inflitte da uffici tributari, con la conseguenza che deve ritenersi modificato pure l'art. 19 D.lgs. n. 546/92, in quanto il contribuente può rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta abbia interesse a contestare (ex art. 100 c.p.c.) la convinzione espressa dall'amministrazione in ordine alla disciplina del rapporto tributario, di talché, nonostante l'elencazione tassativa degli atti impugnabili contenuta nel cit. art. 19 D.lgs. n. 546/92, il contribuente può impugnare anche atti diversi da quelli contenuti in detto elenco, purché espressione di una compiuta pretesa tributaria, come la comunicazione di irregolarità, di cui all'art. 36 bis, 3° comma, D.p.r. n. 600/73.

3) Cass. civ., sez. trib., 28-08-2013, n. 19755

Sono impugnabili avanti la giurisdizione tributaria tutti gli atti con cui l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente una "pretesa tributaria", ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva.

4) Cass. civ., sez. trib., 30-11-2012, n. 21392

A norma dell'art. 19, 1° comma, D.lgs. n. 546/92 il ricorso avanti alla commissione tributaria provinciale può essere proposto soltanto avverso gli atti impugnabili tassativamente indicati nel medesimo articolo; il giudizio instaurato avanti alla commissione tributaria, pertanto, non può avere per oggetto il mero accertamento di maggiori perdite, sia pure conseguenti all'asserito erroneo pagamento di maggiori imposte.

5) Cass. civ., sez. trib., 30-11-2012, n. 21392

E' inammissibile l'azione del contribuente finalizzata esclusivamente a far accertare le maggiori perdite subite in conseguenza dell'erroneo pagamento di tributi non dovuti, o versati in misura superiore a quella prescritta, dal momento che il ricorso davanti al giudice tributario può essere proposto soltanto avverso gli atti impugnabili, tassativamente indicati nell'art. 19 D.lgs. n. 546/92, elencazione che pur essendo suscettibile di interpretazione estensiva - in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (art. 24 e 53 cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 cost.), ed in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. n. 448/01 - si riferisce, in ogni caso, solo ad atti dell'amministrazione finanziaria che, pur non rivestendo l'aspetto formale proprio di uno di quelli dichiarati espressamente impugnabili, portino a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, suscitandone l'interesse a chiederne il controllo di legittimità in sede giurisdizionale.

6) Cass. civ., sez. trib., 15-03-2013, n. 6610

In tema di contenzioso tributario, l'estratto di ruolo, che è atto interno all'amministrazione, non può essere oggetto di autonoma impugnazione, ma deve essere impugnato unitamente all'atto impositivo, notificato con la cartella, in difetto non sussistendo interesse concreto e attuale ex art. 100 c.p.c., ad instaurare una lite tributaria, che non ammette azioni di accertamento negativo del tributo.

7) Cass. civ., sez. trib., 30-11-2012, n. 21356

Il ricorso del contribuente per ottenere il rimborso di somme che assume indebitamente versate può essere proposto soltanto nei confronti di un provvedimento di diniego del rimborso, esplicito o implicito, la cui inesistenza, dovuta al non ancora avvenuto decorso del termine di novanta giorni dalla presentazione della domanda di restituzione (previsto dall'art. 21, 2 comma, D.lgs. n. 546/92) comporta l'inammissibilità del ricorso per difetto dell'atto impugnabile, quale presupposto processuale, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

8)

A) Cass. civ., sez. trib., 13-04-2012, n. 5843

Il provvedimento dichiarativo dell'improcedibilità dell'istanza di disapplicazione di una norma antielusiva non è impugnabile innanzi alle commissioni tributarie.

B) Cass. civ., sez. trib., 15-04-2011, n. 8663

La mancata impugnazione nei termini di legge del provvedimento di rigetto dell'istanza volta ad ottenere la disapplicazione di una norma antielusiva preclude ogni successiva contestazione.

C) Cass. civ., sez. trib., 05-10-2012, n. 17010

La mancata impugnazione del provvedimento di rigetto dell'istanza volta ad ottenere la disapplicazione di una norma antielusiva non preclude al contribuente di adire successivamente il giudice tributario.

D) Cass. civ., sez. trib., 28-05-2014, n. 11929

Il contribuente ha la facoltà, non l'onere, di impugnare il diniego di disapplicazione di norme antielusive, atteso che lo stesso non è atto rientrante nelle tipologie elencate dal D.lgs. n. 546/92, art. 19, ma provvedimento con cui l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario.

9) Cass. civ., sez. trib., 11-05-2012, n. 7344

Il contribuente può direttamente impugnare il c.d. «avviso bonario», emesso a seguito della procedura di liquidazione automatica, in quanto l'art. 19 D.lgs. n. 546/92 è una norma che può essere oggetto di interpretazione non solo estensiva, ma anche analogica; sono infatti ricorribili tutti i provvedimenti, anche se non formati secondo la «veste autoritativa» di uno degli atti elencati dall'art. 19 D.lgs. n. 546/92, che contengono la manifestazione di una pretesa tributaria definita; tanto premesso, il c.d. «avviso bonario» è strettamente connesso alla successiva cartella di pagamento, sicché l'annullamento di quest'ultima (successivamente impugnata in un diverso processo) comporta la caducazione d'ufficio anche delle «comunicazioni bonarie».

10) Cass. civ. [ord.], sez. trib., 05-04-2011, n. 7817

Gli avvisi di recupero di crediti di imposta indebitamente utilizzati in compensazione, costituendo manifestazione della volontà impositiva da parte dello stato, sono impugnabili dinanzi alle commissioni tributarie, ai sensi dell'art. 19 D.lgs. n. 546/92, anche se emessi anteriormente all'entrata in vigore della L. 311/04, che ha espressamente annoverato l'avviso di recupero quale titolo per la riscossione di tali crediti.

11) Cass. civ., sez. trib., 28-05-2014, n. 11922

L'art. 19, lett. g), D.lgs. n. 546/92, nell'elencare le ipotesi, tassative, in cui è possibile impugnare il silenzio rifiuto dell'Amministrazione finanziaria, non include quello serbato sull'istanza tesa ad ottenere, ex art. 7 L. n. 388/00, un ulteriore credito d'imposta rispetto a quello già goduto. Né tale risultato può essere raggiunto in via di interpretazione estensiva alla stregua dei principi di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., poiché è sempre necessario che un siffatto significato ad un comportamento omissivo (silenzio o inerzia) serbato dall'Amministrazione in relazione ad un'iniziativa del contribuente sia attribuito da una specifica disposizione normativa, mentre, con riguardo alla pretesa di ulteriore credito, è solo consentita la sua utilizzabilità in compensazione ai sensi del D.lgs. n. 241/97.